MUHASEBE DENETİMİ NOTLARI

DENETİM DERSİNİN TEMEL BAŞLIKLARI

1-) Denetimin Tanımı
2-) Denetçi Türleri
3-) Denetim Türleri
4-) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Denetimin Omurgası)
5-) Denetim Risk Türleri ve Önemlilik Kavramı
6-) Denetim Süreci
7-) İç Kontrol Sistemi
8-) Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri
9-) Denetim Raporu
10-) Kanıtların Belgelenmesi ve Çalışma Kağıtları
11-) Örnekleme

1-) DENETİMİN TANIMI :

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Denetim ilk olarak şirket sahibinin, şirket yöneticilerinin faaliyetlerini denetleme ihtiyacından çıkmıştır. İşletmede işlemlerin sayıca çoğalması ve çeşitlenmesi nedeniyle olayları örnekleme yolu ile denetlemeye başlamıştır. Daha sonraki aşamada sisteme dayalı denetim, yani olayları ve bilgileri değil, olayların oluşum biçimini belirleyen, bilgileri sınıflandırıp değerlendiren mali olayları sınıflandırıp tablo haline getiren iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ön plana çıkmıştır. **Denetimin tanımında geçen iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar işletmenin mali tablolarını, önceden saptanmış ölçütler ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya muhasebe kavramlarını ifade eder.**

GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI :

1-) Sosyal sorumluluk kavramı
2-) Kişilik kavramı
3-) İşletmenin sürekliliği kavramı
4-) Dönemsellik kavramı
5-) Parayla ölçülme kavramı
6-) Maliyet esası kavramı
7-) Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
8-) Tutarlılık kavramı
9-) Tam açıklama kavramı
10-) İhtiyatlılık kavramı
11-) Önemlilik kavramı
12-) Özün önceliği kavramı

Varsayım

GELİR TABLOSU İLKELERİ :

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kar ve zarara ait hesapların ve belirli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır. Bütün satışlar, gelirler ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları ile gösterilir ve hiçbir satış, gelir ve kar kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılarak gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz. Bu amaç doğrultusunda belirlenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir.

1-) Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Beli bir dönem veya dönemlerin faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun şekilde göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesim işlemleri yapılmalıdır.

2-) Belli bir dönemin satışları ve gelirleri, bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmamalıdır. Belirli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemi yapılmalıdır.

3-) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

4-) Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, bakım-onarım ve diğer gider grupları arasında uygun şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanlar doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenler zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.

5-) Arızi ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldiği dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

6-) Önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler hariç bütün kar ve zararlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

7-) Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

8-) Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerleme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığında, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

9-) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkmasına bağlı olan, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar içinse, gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır.

BİLANÇO İLKELERİ :

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belirli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Bu amaçlara göre belirlenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

Varlıklara İlişkin İlkeler :

1-) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2-) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir.

3-) Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

4-) Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden, ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5-) Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6-) Duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
7-) Duran varlıklar grubunda yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
8-) Bilançonun dönen varlıklar ve duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesap ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
9-) Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
10-) Verilen ve alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir. Ayrıca işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde gösterilmesi gerekir.

Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler :

1-) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilir.
2-) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilir.
3-) Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilerek bilançoda gösterilmelidir.
4-) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden, ancak gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
5-) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
6-) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler :

1-) İşletme sahip ve ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu oluşturur. Bilanço tarihindeki ödenmiş sermaye ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan karlar ile dönem net karı (zararı) bilançoda öz kaynaklar grubunda gösterilir.
2-) Ödenmiş sermaye bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına bölünmüşse, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kar ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip oldukları özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak şekilde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.
3-) İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle öz kaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.
4-) Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararı ve dönem zararı; öz kaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
5-) Öz kaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karından (zararı) oluşur. Kar yedekleri; yasal yedekler, statü yedekleri ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise

hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerleme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

DENETİMİN UNSURLARI :

1-) Denetim bir süreçtir: Başlangıç ve sonuç arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde yapılır.

2-) İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: Mali tablolar, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili mali iddialarıdır. Denetçi de bu mali tabloların doğruluğunu araştırır.

3-) Önceden saptanmış ölçütler: Bu ölçütler Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.

4-) Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: İşletmenin iddiaları ile ilgili kanıt toplama ve bu kanıtların kalitesi ve yeterliliğini saptama.

5-) İlgi duyanlara bildirme: Ortaklar, kreditörler, sendikalar, devlet, potansiyel yatırımcılar gibi finansal tablo kullanıcılarına denetim raporu ile sonuçları bildirmektir.

2-) DENETÇİ TÜRLERİ :

Denetçi; Denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir.

Denetçi türleri:
1-) Bağımsız denetçiler
2-) İç denetçiler
3-) Kamu denetçileri

BAĞIMSIZ DENETÇİ :

Bağımsız denetçi; Herhangi bir kişi veya kuruluşa bağımlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları ışığında mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran kişidir.

Bağımsız denetçinin amaçları :
a-) Asli amaç : Mali tabloların güvenilir olup olmadığının ortaya çıkartılması.
b-) Tali amaç :

1-) Hata ve hilelerin ortaya çıkartılması: Hata ve hilelerle mali tablolara etkisi oranında ilgilenilir.

2-) Hata ve hilelerin engellenmesi: Denetlenebileceğini bilen kişi ve işletmeler, işlemlerini daha düzenli ve doğru olarak kaydedecektir. Deneyim sahibi bir denetçi hata ve hilelerin en çok olabileceği konuları bilerek bunların engellenmesine yönelik sistemlerin kurulmasını önerir.

3-) Yönetime önerilerde bulunmak: İncelemeler esnasında belirlediği aksaklıkları, hata ve hileleri önerilerde bulunarak yönetime bildirmek. Burada yönetimin belirlediği ilke ve kurallarla ilgili olmayıp, uygulamadan kaynaklanan aksaklıkların bildirilmesi anlaşılır.

4-) İşletmenin gelecekteki mali durumunu belirlemek: İşletmenin hayatının süreklilik göstereceğini tespit ederek, bu bağlamda mali durumunun yeterli güvence altında olup olmadığını belirlemek.

Bağımsız denetçi türleri :
1-) Yeminli mali müşavirler
2-) SPK kapsamında denetim yapan bağımsız denetçiler
3-) Bankalar bağımsız denetçileri

Bankacılık sektörü spesifik faaliyetlerden oluştuğu için, bankaların denetimi bu konuda uzmanlaşmış bağımsız denetçiler tarafından yapılır. Bağımsız denetçiler asıl faaliyetlerinin yanı sıra tahkim, bilirkişilik ve tasfiye memurluğu da yapabilirler.

İÇ DENETÇİLER :
Bir işletmeye bağlı olarak, sadece bağlı olduğu işletme bünyesinde, işletmenin koyduğu kurallar çerçevesinde denetim yapan kişiye İç Denetçi denir. İç denetçi yönetime bağlı olarak çalışır. Yönetimin koyduğu kurallara uygunluğu denetler. Yani iç denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler, etkinlik ve verimlilik araştırması yapar.
İç denetçinin taşıması gereken özellikler:
1-) İç denetçi bağımsız olmalıdır.
2-) İç denetçi korkmadan görüşlerini açıklamalıdır.
3-) İç denetçi yönetimin koyduğu kuralları değiştiremez.
KAMU DENETÇİLERİ :
Kamuya bağlı olarak kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yapan kişilerdir. Kamu kurum ve kuruluşlarının kanun, yönetmelik, tüzük ve ilgili mevzuatlara uygunluğunu araştırırlar. Hesap uzmanı, Gelirler kontrolörleri, Sayıştay denetçileri kamu denetçileridir.
3-) DENETİM TÜRLERİ :
Amaç yönünden denetim türleri:
1-) Mali tablolar denetimi
2-) Uygunluk denetimi
3-) İç denetim
4-) Faaliyet denetimi
Kapsam yönünden denetim türleri :
1-) Zorunlu - İhtiyari denetim
2-) Sürekli - Özel denetim

MALİ TABLOLAR DENETİMİ :
Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun ve bir bütün olarak gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetimidir. Mali tablolarla ilgilenen çıkar grupları ve kişilerin sayısının artması sonucu mali tabloların önemi artmış buna bağlı olarak, mali tablolar denetimine ihtiyaç duyulmuştur.
- **Mali tablo denetiminin amacı :**

a-) Asıl amacı : Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetimi.
b-) Tali amacı :
1-) Hata ve hilelerin ortaya çıkartılması.
2-) Hata ve hilelerin önlenmesi.
3-) Yönetime önerilerde bulunmak.
4-) Sürekliliği ve mali durumu teminat altına almak.
UYGUNLUK DENETİMİ :
Yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara (ana sözleşme, yönerge, teknik düzenlemeler, yasal düzenlemeler, işletme politikaları vb. gibi) uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Denetçi koyulan kuralları eleştiremez, değiştiremez ve sadece veri olarak kabul eder.
İÇ DENETİM :
Bir işletmeye bağlı olarak, sadece bağlı olduğu işletme bünyesinde, işletmenin koyduğu kurallar çerçevesinde denetim yapan kişiye İç Denetçi denir. İç denetçi yönetime bağlı olarak çalışır. Yönetimin koyduğu kurallara uygunluğu denetler. Yani iç denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler, etkinlik ve verimlilik araştırması yapar.
FAALİYET DENETİMİ :
Genel anlamda, işletme dışındaki uzman kişilerce yapılan, işletme yönetiminin başarısını ortaya çıkarmaya yönelik geniş kapsamlı bir denetim türüdür. Genel anlamda Faaliyet denetiminin amacı; bir işletmenin; işletme politika ve faaliyetlerinin etkinliğinin,

işletmenin örgütsel yapısının, iş akışlarının, iç kontrol sistemlerinin ve genelde yönetimin başarısını saptamaktır.

ZORUNLU VE İHTİYARİ DENETİM :

Zorunlu Denetim, yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri gereğince mutat olarak yapılması gerekli olan denetimdir. İhtiyari denetim ise, hiç bir yasal zorunluluk olmadan işletmenin kendi isteği ile yaptırdığı denetimdir. İşletmenin yaptırdığı iç denetim, faaliyet denetimi ihtiyari denetimdir.

SÜREKLİ VE ÖZEL DENETİM :

Sürekli denetim, mutat olarak her yıl veya hesap döneminin incelenmesi ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuat hükümlerine uygunluğunun denetlenmesi esasına dayanır. Özel denetim ise, belirli bir olayın meydana gelmesine bağlı olarak bu olaylarla ilgili işlem ve hesapların veya o döneme ait mali tabloların denetlenmesidir. SPK kapsamında olan bir işletme, tasfiye, birleşme, menkul kıymet ihracı gibi durumlarda özel denetim yaptırmalıdır.

SPK'DA DENETİM TÜRLERİ :

1-) Sürekli Denetim : SPK kanunu gereğince mutat olarak yapılan denetim.

2-) Sınırlı Denetim : SPK Kanunu gereğince yapılan ara mali tabloların denetimidir. Denetçi açısından kısıtlılık denetlenen hesap döneminin sınırlı olması değil, incelenen olayların kapsamının kısıtlı olmasıdır. Denetçinin denetim tekniklerini kullanmakta zorluk çekmesidir. Stok sayımı yapamamak, alacaklar veya satıcılar ile ilgili teyit mektubu toplayamamak.

3-) Özel Denetim : SPK Kanunu gereğince, belirlenmiş bazı olayların (Tasfiye, Birleşme, Menkul kıymet ihracı vb. gibi) gerçekleşmesine bağlı olarak, bu olay ve işlemlerle ilgili olarak yapılan denetimdir.

4-) GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI :

Bir denetim eyleminin amaçlara uygun şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla yani mali tabloların gerçekten güvenilirliğini tespit etmek için, denetimin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanıp ilgililere sunulacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir.

Kısaca, denetim eyleminin kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılacağını, sonuçlarının ilgili kişilere nasıl sunulacağını belirleyen ilke ve kurallar Denetim Standartlarıdır. Tanımda yer alan denetimin **Kimler tarafından, Nasıl ve ne şekilde yapılacağı ve Sonuçlarının ilgililere sunulması** ilkelerine göre denetim standartları üçe ayrılır.

1-) Genel standartlar (Denetçiye ilişkin standartlar)

a-) Yeterlilik, mesleki eğitim ve deneyim

b-) Bağımsız davranma

c-) Mesleki özen ve titizlik

[SPK mevzuatında şu unsurlar da sayılmıştır. Fakat bu maddeler 3568 sayılı meslek kanunundaki temel kaideler içerisinde zaten yer bulmaktadır. Bir çok TEST kitabına genel standartlara "SPK"nın eki olarak belirtilmeden giren bu üç madde, kavram karmaşasına sebep olmamak için burada yer almıştır.]

d-) Sır saklama

e-) Reklam yapmama

f-) Ticaret ve mesleğe aykırı iş yapmama

2-) Çalışma alanı standartları

a-) Planlama ve gözetim

b-) İç kontrol sisteminin incelenmesi

c-) Yeterli ve uygun kanıt toplama

3-) Raporlama standartları

a-) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
b-) Tutarlılık ilkesine uygunluk
c-) Tam açıklama ilkesine uygunluk
d-) Görüş bildirme

GENEL STANDARTLAR :

Bir denetim çalışmasının kimler tarafından yapılacağını belirleyen standartlara Genel Standartlar denir. Genel standartlar bir bakıma kişiye has ilkeler olup denetçinin mesleki ehliyeti ve yaptığı işin kalitesi ile ilgilidir.

1-) Yeterlilik, Mesleki Eğitim ve Deneyim : Bu standart, denetimin yeterli eğitim ve mesleki ehliyete sahip denetçiler tarafından yapılmasını öngörür. Bu bakımdan bağımsız bir denetçinin çok geniş bir temel eğitim görmüş olması gerekir. Denetçi mesleki tecrübe ve deneyimi ile olayların iç yüzünü görebilmelidir.

2-) Bağımsız Davranma : Denetçi, denetleme görevinin sonuçları bakımından kamuya bir hizmet sunmaktadır. Bu bakımdan çıkar grupları arasında hiç bir etki altında kalmadan bağımsız olarak hareket edebilmelidir. Denetçi denetlemekte olduğu şirketle hiçbir borç-alacak ilişkisinde bulunmamalı ve şirket yönetiminde akrabalık bağı olan kişi olmamalıdır.

3-) Mesleki Özen ve Titizlik : Denetçi en azından denetim ilke ve esaslarını uygulamalıdır. Denetimde istenen sonuca ulaşabilmek için, denetim işine büyük bir arzu ve istek ile sarılıp, gereken ilgi ve özenin gösterilmesi gerekir.

ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI :

Bir denetim çalışmasının nasıl ve ne şekilde yapılacağını belirleyen standartlara Çalışma Alanı Standartları denir. Bu gruba giren standartlar, denetimin faaliyet sahasını oluşturan işletmede fiilen yapılacak çalışmaları kapsar. Bu standartlar, denetimin asıl amacı olan mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşmak için uyulması gereken kurallar olduğu için, denetimde takip edilecek işler hakkında yol gösterir.

1-) Planlama ve Gözetim : Denetçinin yapacağı çalışmayı mutlaka planlaması ve varsa yardımcılarını uygun bir şekilde gözetim altında bulundurması ve onlara nezaret etmesi gerekir. Plan, denetçinin üzerine aldığı görevi kısa zamanda ve başarıyla tamamlamasını sağlar. Plan safhasında işe denetimin hedefine ulaşması için gerekli bilginin nasıl toplanacağı kestirilir. Edinilen bilgiye göre anlaşmanın genel hatlarını belirten bir plan hazırlanır. Bu plan kapsamına işletmenin temel faaliyetlerinin öğrenilmesi konuları girer. Bu plan aynı zamanda denetimde görev alacakların seçimi, personel bütçeleri ve çalışma saatleri konularını da içermelidir. Denetim planı yapıldıktan sonra, delil toplamaya yarayacak çeşitli işlerin bir araya geldiği denetim programının yapılmasına sıra gelir.

2-) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi : İç kontrol sisteminin direkt olarak planlamayla ilgisi vardır. İç kontrol sisteminin olmaması veya etkin çalışmaması durumunda denetim riski yüksek olacak ve bu nedenle de denetim çalışmasının zamanlaması, detayı ve içeriği genişleyecektir. Bu nedenle iyi bir denetçi iç kontrol sistemlerini ve muhasebe sistemini eleştirir bir gözle inceleyerek değerlendirir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin 2 aşaması vardır.

1-) Sistemin güvenilirliğinin araştırılarak etkinliğinin saptanması.

2-) Denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak işlemlerin zamanlamasının, içeriğinin ve detayının belirlenmesi.

3-) Yeterli ve Uygun Kanıt Toplama : Denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi ve bu görüşünü açıklamasında dayanak oluşturması için gözlem, soruşturma ve doğrulama yollarına başvurarak yeterli ve uygun kanıt toplaması gerekir. Yeterlilik kanıtın sayısını, uygunluk ise kalitesini ifade eder. Denetçinin görüşüne etki edebilecek her şey kanıt olabilir. Denetçinin kullanabileceği 2 tip kanıt vardır.

1-) Esas muhasebe bilgilerinden oluşan kanıtlar.
2-) Kuvvetlendirici kanıtlar.

RAPORLAMA STANDARTLARI :

Bir denetim çalışmasının sonuçlarının raporlanıp ilgililere nasıl sunulacağını belirleyen standartlara Raporlama Standartları denir.

1-) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk : Denetlenen işletmeye ait mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetim raporunda belirtilmesi gerekir.

2-) Tutarlılık İlkesine Uygunluk : Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması, yani muhasebe politikalarındaki değişmezlik tutarlılık ilkesidir. Muhasebe politikaları ise, amortisman uygulama yöntemi, stok değerleme yöntemi gibi muhasebede yer alan seçimlik konulardır. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerleme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik olarak tek düzen olmalarını öngörür. Geçerli nedenler bulunduğu durumlarda muhasebe politikaları değiştirilebilir. Ancak bu değişiklikler ve değişikliğin yol açtığı parasal etkiler bilanço dipnotlarında gösterilmelidir. Denetim raporunda bu tutarlılık ilkesine uyulup uyulmadığının ifade edilmesi gerekir.

3-) Tam Açıklama İlkesine Uygunluk : Tam açıklama kavramı, mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar verebilmelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tabloların şekli, düzenlenmesi, dipnotları, ekleri, kalemlerin sınıflandırılması, terimler, çeşitli aktifler ve bunlar üzerindeki ipoteklerin belirtilmiş olması demektir. Denetçi bu konuların yeterli olup olmadığını tespit etmelidir. Eğer mali tabloları yeterli bulduysa raporunda ayrıca belirtmesine gerek yoktur. Fakat bu konuda gördüğü eksiklikleri denetim raporunda mutlaka belirtmek durumundadır. Yani denetim raporunda mali tabloların işletme faaliyetlerini tam ve net olarak açıklamadığı şeklinde görüş oluşursa bu belirtilir.

4-) Görüş Bildirme Standardı : Denetçinin denetim sonunda oluşan görüşünü nasıl açıklayacağı ile ilgili standartlardır. Görüş bildirme standardı şu hususlarla ilgilidir.

a-) Denetim raporu ya bir bütün olarak mali tablolar hakkında bir görüşü açıklamalı veya bu konuda bir görüş belirtilmeyeceğini açıklamalıdır.
b-) Şartlı olarak görüş açıklanıyorsa bunun nedenleri belirtilmelidir.
c-) Mali tablolarla birlikte denetçinin adı geçecekse, denetçinin yaptığı incelemenin mahiyeti ve sorumluluk derecesi raporda yer almalıdır.

Denetim raporunda görüş bildirme şekilleri aşağıdaki gibidir.

1-) Olumlu Görüş : Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygunsa olumlu görüş bildirilir.

2-) Olumsuz Görüş : Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygun değilse, denetçi bu uygunsuzluğun önem derecesine karar verir ve bu uygunsuzluğu önemli görürse olumsuz görüş bildirilir.

3-) Şartlı Görüş : Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ve tam açıklama ilkesine uygun değilse ve bu uygunsuzluk önemli değilse şartlı görüş bildirilir. Denetçi şartlı görüşe neden olan olayı da raporunda belirtir.

4-) Görüş Bildirmekten Kaçınma : Denetçi kısıtlama ve sınırlılık nedeniyle kanıt toplayamıyorsa görüş bildirmekten kaçınır. Görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan olaylar şunlardır :

a-) Denetim kapsamının görüş bildirilemeyecek kadar sınırlandırılmış olması
b-) Yeterli kanıt toplanamaması
c-) Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin olması
d-) Önemli belirsizliklerin olması

5- DENETİM RİSKLERİ VE ÖNEMLİLİK KAVRAMI

Denetim riski, müşteri işletmenin özet raporunda isabetli görüş veya yanlış görüş verilmesi şeklinde ortaya çıkar. Denetlenen müşterinin mali tablolarının önemli ölçüde hata ve düzensizlik içermesine rağmen denetçinin bunlar hakkında olumlu görüş verme veya isabetsiz görüş verme olasılığıdır. Denetim riski kaynaklarına göre üç boyutta incelenir. Bunlar;

a)Yapısal Risk

Müşterinin iç kontrol sisteminin işlevsel olmadığı veya çalışmadığı varsayımı altında, bazı işlem türlerinin belirli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle yanlış kaydedilmesi ve hiç kaydedilmemesi neticesinde hesap kalanlarının yanlış olması ve bunların tek başına veya diğerleri ile birleşerek önemli bir ölçüye ulaşması neticesinde doğan risktir. İyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi olmadan doğabilecek hataların toplamıdır. Kısaca işletmenin iyi bir muhasebe düzeni olmadığı durumlarda mali tablolarda olması muhtemel hataların toplamıdır. Başka bir bakış açısı ile işletmenin dış çevresinin, faaliyetlerinin ve işletmenin kontrol yapısının neden olabileceği risklerdir.

Denetçi esas itibariyle yapısal risk hakkındaki bilgiyi işletme çevresinin ve faaliyetlerinin tanınması aşamasında elde eder. Burada elde ettiği bilgiler ile işletmenin geçmiş dönemlerine veya en son çıkan mizanındaki bilgileri birleştirir. Yani işletmenin muhasebe sistemi ile birleştirir ve dikkat çeken hususları tespit eder. Yine denetçi bilir ki;

- Muhasebeleştirme ve değerleme yöntemlerinde farklı muhasebe politikası uygulayabilme olanakları,
- Hesaplama ve sayısallaştırma olanakları açısından zorluklar veya karmaşıklıklar,
- Hesap kalemlerinin büyüklüğü ve diğer hesaplarla ilişkisi,
- Varlıkların kolayca çalınabilir, işletme dışına kolay çıkarılabilir olma gibi

özellikleri arttıkça bu risk de artar.

b) Kontrol Riski

Yapısal risklerden, iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi sayesinde önlenenler çıktıktan sonra, hala kalan risklerdir. Yani iç kontrol ve muhasebe sistemi sayesinde de önlenemeyen veya fark edilemeyen hatalardan kaynaklanan risklerdir. İç kontrol sistemi ne denli iyi ise bu riskler o denli azalır. İç kontrol sisteminin etkinliği azaldığı sürece bu riskler artar. Bu nedenle bu risklerin düzeyi hakkında bilgiyi denetçi iç kontrol ve muhasebe sistemi incelemeleri sırasında elde edebilir.

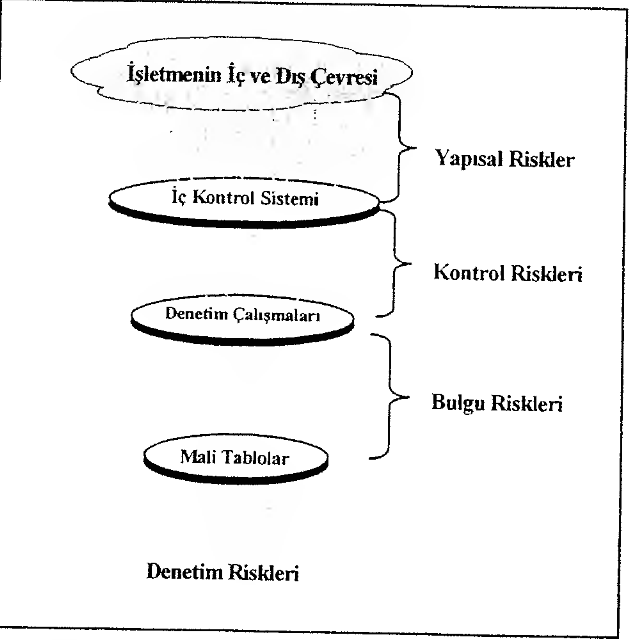
Yapısal riskle kontrol riskinin bileşimi (çarpımı) toplam hatalı işlem riskini verir. Denetçinin ortaya çıkarmaya çalıştığı toplam hata budur. Buna toplam **hatalı işlem riski** de denmesi mümkündür.

c) Bulgu Riski

Kontrol sistemleri sayesinde önlenemeyen veya bulunamayan hatalardan kalan ve denetçinin de denetim teknikleri uygulayarak ortaya çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir. Kısaca denetçinin yeterli çalışma yapmış olması halinde ortadan kaldırılabilecek hata ve hilelerden kaynaklanan risktir.

Bir işletmede yapılabilecek muhtemel her türlü hatanın toplamını oluşturan yapısal risk, iç kontrol ve muhasebe sistemi sayesinde önlendiği için azalmakta, kalanları da (kontrol riski) denetçi tarafından ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır. Denetçi tarafından da ortaya çıkarılamayan kısım denetim riskini ifade etmektedir. Bu durumu aşağıdaki şekille ifade etmek mümkündür.

Şekil 1: Denetim Risk Süzgeci (Bilgisayar- Virüs Koruma- Firewall)



Burada hemen belirtilmesi gereken husus denetim riskinin hiçbir zaman sıfıra indirilemeyeceği, çok az da olsa yine de mali tabloların belirli bir hata taşıyabileceğidir. Çünkü denetçi geçmişteki tüm işlemleri tekrar gözlemlemesi, yaşaması (tüm muhasebe fişlerini tek tek yeniden incelemesi) hataları tespit etmesi mümkün değildir ve kendisinden bu da istenmemektedir. Eğer bunu yapabilse bile bu kez de kendisinin hata yapma riski doğacaktır.

ÖNEMLİLİK

İşte denetçi mali tablolarda hataya neden olabilecek riskleri kavrayabilmek için çaba sarf ederken esas önemli riskleri görmeme olasılığı nedeniyle belirli bir risk düzeyini kabul edip, bu risk düzeyine göre denetim çalışmalarını planlaması gerekir. Bu risk düzeyi de muhasebedeki önemlilik kavramı ile ilişkilidir. Yani denetçi risklerin mali tablolara yansıma ve mali tablo kullanıcılarına etki düzeyi hakkında bir yargıya ulaşmak zorundadır. Denetçi denetim planı ve programını hazırlarken her riskten ziyade mali tablolar üzerinde önemli hata ve yanlışlıklara neden olabilecek riskleri belirlemek zorundadır. Önemli hatalar her hangi bir mali tablo kaleminin ya tek başına ya da diğer mali tablo kalemleri ile birleştiğinde, bu mali tabloları kullananların kararlarını etkileyecek derecede yüksek olan hatalardır. Bu nedenle her hatanın ortaya çıkarılması ve denetim raporunda açıklanması zorunlu değildir. Sadece mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkiyebilecek boyutlardaki hataların bulunması, denetim planının bu sağlayacak şekilde geliştirilmesi gerekir.

Ne büyüklükteki hataların mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceğine karar vermek denetçi için kolay değildir. Bu tamamen denetçinin tecrübeleri ışığında vereceğe karara bağlıdır. Önemli hatalar, niteliksel de olabilir, niceliksel de olabilir. Örneğin duran varlıklar içinde gösterilmesi gereken bir kalemin doğru rakamları ile dönen varlıklar içinde gösterilmesi veya satış hasılatları içinde yer alması gerektiği halde olağandışı gelirlerde veya diğer olağan gelirlerde raporlanma bir niteliksel hatadır. Ancak rakamla belirtilebilen hatalar yani niceliksel hatalar da olabilir. Rakamsal hatalar mutlak bir rakam olarak kabul edilebileceği gibi, oransal bir rakam olarak da ifade edilebilir. Örneğin her hangi bir hesap grubunun, öz sermayenin, dönem brüt karının veya net karın bir oranı olarak da belirlenebilir.

Ancak denetçi tek bir rakam belirleyerek "bunun altındakiler önemsiz, üzerindekiler önemlidir" şeklinde tek bir önemlilik sınırı belirleyemez. Bu tamamen kendi deneyimleri ışığında her bir denetim alanında, özel durumlara göre vereceği karara bağlıdır. Ayrıca bir denetim alanındaki hatayı sadece o denetim alanı için değil tüm mali tablolara etkisini dikkate alarak değerlendirmeli ve yargısını vermelidir.

Önemlilik derecesi ile denetim risk oranı arasında ters yönde kuvvetli bir ilişki vardır. Denetçi, denetim risk oranını düşürdükçe, önemlilik sınırı artacak, risk oranını artırdıkça önemlilik sınırı düşecektir.

Denetçi tüm çalışmalarında geçmişe yönelik gözlem yerine, geleceğe yönelik gözlemlere, ağırlıklı olarak işletmenin gelecekteki risklerini belirlemeye çalışacaktır.

6-) DENETİM SÜRECİ :

Denetim süreci işin alınmasıyla başlar ve bulguların raporlanmasıyla biter. Denetim süreci birbirini izleyen 4 safhadan oluşur. Bu safhalar şu şekilde sıralanmaktadır.

1-) Müşteri seçimi ve işin alınması
a-) Müşteri kabul politikası ışığında gerekli bilgilerin toplanması
b-) Bir önceki denetçi ile görüşme
c-) Denetim anlaşma mektubunun yazılması
2-) Denetimin planlanması
a-) Müşteri işletmeyi tanımak amacıyla faaliyetleri hakkında bilgi toplama
b-) Denetim programının hazırlanması
c-) Çalışma programının hazırlanması (İşgücü ve zaman planlaması)
3-) Denetim programının yürütülmesi
a-) İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirmesinin yapılması
b-) Denetim programında gerekli değişikliklerin yapılması
c-) Hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması
4-) Denetimin tamamlanması veya bulguların raporlanması
a-) Mali tabloların dürüstlüğü hakkında yargıya varılması
b-)Yargının şekillendirilmesi, denetim raporunun yazılması ve yayınlanması

MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN ALINMASI :

Denetçi denetim işini almadan önce denetleyeceği işletme veya şirkete ilişkin bilgi toplar. Bu bilgiler ışığında denetim riskini değerlendirir. İleride çıkabilecek anlaşmazlık durumlarında yönetimin takınacağı tavrı belirleyerek, kendi itibarını etkileyip etkilemeyeceğini değerlendirir. Bu ön bilgiler ışığında olumlu bilgi alınmışsa iş alınır ve denetim sözleşmesi imzalanır.

Bir denetim sözleşmesinde yer alacak hususlar şunlardır:

1-) Yapılacak işin amacı
2-) Yapılacak denetim çalışmasının kapsamının belirtilmesi
3-) Denetimin amacının hataları ve yolsuzlukları bulmak olmadığı, amacın sadece mali tabloların doğruluğu hakkında görüş bildirmek olduğu
4-) Gerekli durumlarda belirli konuların yönetime rapor edileceği hususu
5-) Eğer kararlaştırılmışsa vergi danışmanlığı, yönetim danışmanlığı hizmetleri veya başka tür hizmetlerin verileceği
6-) Ücret, denetim faaliyetlerinin başlama ve bitiş tarihleri

DENETİMİN PLANLANMASI :

Denetimin planlanması, denetim görüşüne ulaşmada denetçinin denetim faaliyetlerini ne şekilde yürüteceği hususunda izleyeceği davranış düzenini ifade eder. Planlamanın amacı; denetimin konusunu denetim sahalarına ayırmak, yardımcı denetçileri bu denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetimi zamanlamaktır. Denetim planlamasının 3 aşaması vardır:

1-) Müşteri ve denetim konusu hakkında bilgi toplamak

2-) Denetim programının hazırlanması
3-) Çalışma programının hazırlanması

1-) Müşteri ve Denetim Konusu Hakkında Bilgi Toplamak : Denetleme işi alınan müşteri ile ilgili olarak daha detaylı ve somut bilgiler toplanır. Genel ekonomiye ilişkin (faiz oranları, devlet politikaları), endüstriye ilişkin (sektör ortalamaları) ve işletmeye ilişkin (iç kontrol sistemleri, bunların etkinliği) bilgiler ve denetim konusu ile ilgili faaliyetler hakkında bilgi edinilir. Özellikle işletme ile ilgili bilgiler denetim programının hazırlanmasında yol gösterir.

2-) Denetim Programının Hazırlanması : Denetim programı, denetim planının yazılı hale getirilmiş şeklidir. Başka bir ifadeyle, denetçilerin yapacakları işleri gösteren yazılı bir talimatnamedir. Denetim programının faydaları: Yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl yapılacağı konusunda talimat verir. Denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur. Yapılan iş için bir kanıt oluşturur. Denetim programının sakıncaları: Yardımcı denetçiyi özgür düşünce ve davranıştan uzaklaştırır. Denetim programları standartlaştığı için mekanikleşmiştir. Piyasada genellikle standart şekilde hazırlanmış denetim programları vardır. Bu program tüm işletmeler uygulanmaktadır. Farklı yapıdaki işletmeler için aynı denetim programının uygulanması sakıncalar doğurabilir.

3-) Çalışma Programının Hazırlanması : İnsan kaynakları, işgücü ve zaman planlamasıdır. Belirlenen denetim sahalarında kimin çalışacağı ve hangi tarihte ne kadar sürede çalışacağı belirlenir. Planda belirtilen hususlar daha net bir şekilde ifade edilir. Zaman planlamasına etki eden etmenler:

1-) Denetimin yinelenen bir denetim veya ilk denetim oluşu. Yinelenen denetimlerde denetim süreci daha kısadır. İlk kez denetim yapılıyorsa ilgili denetleme döneminden önceki döneme ilişkin mali tabloların da incelenmesi gerekebileceği için denetim süreci daha uzundur.

2-) Eşzamanlı olarak veya belli bir sıra izleyerek incelenmesi gereken denetim sahaları zaman planlamasında dikkate alınır.

Başka bir görüşe göre denetim planlanmasının aşamaları şu şekilde sıralanmaktadır:

1-) Müşteri işinin ve endüstri kolunun anlaşılabilirliğinin sağlanması
2-) Müşteri iç kontrol sisteminin anlaşılabilirliğinin sağlanması
3-) Önemliliğin belirlenmesi
4-) Denetim riskinin belirlenmesi
   a-) Yapısal risk: Hiç bir denetim ve iç kontrol sistemi olmadığında oluşan risk
   b-) Kontrol riski: İç kontrol sistemi olmasına rağmen ortaya çıkartılamayan risk
   c-) Tespit riski: Denetçinin tüm denetimlerinden sonra ortaya çıkardığı risk
5-) Denetim amaçlarının tamamlanması
6-) Denetim programının oluşturulması
7-) Çalışma programının oluşturulması
8-) Denetimin finansmanının sağlanması
9-) Uzman personel ile denetimin yürütülmesi

DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ :

Denetim prosedürü de denen bu aşama, planlama aşamasında hazırlanan denetim programının uygulamaya konulmasıdır. Bu aşama aynı zamanda kanıt toplama aşamasıdır. Başka bir ifadeyle, programın yürürlüğe konması ile denetçi, herhangi bir görüşe ulaşmasında ve bir kanaat edinmesinde ihtiyaç duyduğu kanıtları toplar. Denetim prosedürü, denetçinin denetimin kalitesini verecek olan denetim standartlarını uygulayarak kanıt topladığı safhadır. Bu kanıtların kaliteli ve uygun olması gerekir. Bunun için bazı denetim testleri yaparak kanıtın kalitesi araştırılır. Bu kanıtlar uygunluk ve maddilik testleri ile kontrol edilir.

Uygunluk Testleri : İç kontrol sisteminin amaçlara uygun şekilde yapılıp yapılmadığına ilişkin olarak yapılan testleri ifade eder. İşletmenin belirlemiş olduğu iç kontrol sistemlerinin doğruluğu, etkinliği, verimliliği ve yürütülüp yürütülmediği test edilerek araştırılır.
Maddilik Testleri : Denetçi artık olay ve işlemleri incelemeye başlar. Bu aşamada mali tablolarda yer alan hesap kalemlerinin doğruluğu araştırılır. Bu araştırmada bulgu ve deliller toplanır.
Muhasebe verilerinin doğruluğunu tespit etmek için şu prosedürün izlenmesi gerekir:
1-) Muhasebeye uygunluklarını anlamak amacıyla hesap bakiyelerini genel bir incelemeye tabi tutmak.
2-) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum ve sonradan değişiklik yapılmadığına kanaat getirmek.
3-) Mevcut aktifleri kontrol etmek.
4-) Bütün aktif ve pasiflerin bilançoda doğru olarak gösterildiğinden emin olmak için belirli muhasebe kayıtlarını incelemek.
5-) Bütün gelirler, giderler ve zararların gelir tablosunda doğru olarak beyan edildiğinden emin olmak için belirli muhasebe kayıtlarını incelemek.
6-) Mali tablolardaki kalemlerin paraca değerlerinin hesaplardakini aynen yansıttığından emin olmak.

DENETİMİN TAMAMLANMASI :

Denetim çalışmaları sonucu denetim görüşünün oluştuğu ve bulgulara göre denetim raporunun yazıldığı aşamadır. Bu bölümdeki işlemler 4 aşama şeklinde sıralanabilir:
1-) Bilanço sonrası olası olayların belirlenmesi
2-) Belirsizliklerin ve taahhütlerin belirlenmesi
3-) Çalışmaların nihai olarak gözden geçirilmesi
4-) Bulguların değerlendirilip raporun yazılması.

7-) İÇ KONTROL SİSTEMİ :

İşletme faaliyetlerinin şirket politikaları ile uyum içinde düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesi, varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip engellenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması, güvenilir mali bilgilerin zamanında hazırlanması hedeflerine mümkün olduğunca ulaşmak amacıyla yönetimin kullandığı tüm yöntem ve usullere İç Kontrol Sistemi denir.
İyi bir iç kontrol sisteminin taşıması gereken özellikler :
1-) Şirket politikaları ile uyum
2-) İşletmenin belirlediği hedefler doğrultusunda işlemlerin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi
3-) Varlıkların korunması : Fiziki koruma ve ekonomik koruma
4-) Hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi
5-) Muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması
6-) Güvenilir mali tabloların zamanında hazırlanması
Yönetsel Kontrol Sistemleri : İşlemlerin, işletmenin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntem ve usullerdir. Örneğin: İstatistiksel analizler (üretim raporları, satış raporları), zaman ve hareket etütleri (iş akış şeması gibi birbirini izleyen işlerin planlaması), eğitim programları, kalite kontrol sistemleri.
Muhasebe Kontrol Sistemleri : Varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru şekilde yapılması, mali tabloların zamanında güvenilir olarak hazırlanması amacına yönelik olarak konulan tüm yöntem ve usullerdir.

Örneğin : Yetki ve onay vermek, kayıt ve raporlama sistemleri, iyi ve detaylı bir hesap planı, muhasebe yönetmeliği.

İç kontrol sisteminin amaçları :

1-) Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak.
2-) Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak.
3-) İşletme varlıklarını korumak.
4-) Bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak.
5-) Belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak.

İç kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken, risk ve maliyet faktörü olmak üzere 2 faktör vardır. Kurulacak olan iç kontrol sisteminin maliyeti beklenen riskten yüksekse, o kontrol sistemine gerek yoktur. Fayda maliyet analizi yapılarak sistemin sağlayacağı fayda veya önleyeceği kayıplar, sistemin maliyetinden yüksekse kontrol sistemi kurulmalıdır.

İç kontrol sisteminin kısıtlamaları :

1-) İç kontrol sisteminin maliyetinin faydasını geçmesi
2-) İç kontrol sisteminin olağan işlere yönelmesi
3-) Potansiyel insan yanlışlıkları
4-) Çalışanların iç kontrolleri ihmal etme olasılıkları

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI :

İç kontrol sisteminin 4 temel unsuru vardır. Bunlar :
1-) İyi bir örgüt yapısı
2-) Etkin bir muhasebe sistemi
3-) Yeterli sayı ve nitelikte personel
4-) İç denetim

1-) İyi Bir Örgüt Yapısı : İşletmede tüm çalışanların yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi ve açıklanması gerekir. Kişilere sorumluluk yüklemenin ilk koşulu tanımlı ve açık bir yetki vermektir. İşletmede mümkün ve pratik olduğu ölçüde ve yeterdi düzeyde işbölümünün yapılmış olması gerekir. Bu işbölümüne bağlı olarak uzmanlık doğmalıdır. Herhangi bir işlemin başından sonuna kadar tüm süreçleri bir kişiye verilmemelidir.

2-) Etkin Bir Muhasebe Sistemi : İyi bir iç kontrol sistemi geliştirebilmenin önemli bir koşulu, muhasebe sisteminin buna olanak verecek şekilde olmasıdır. İyi ve etkin bir muhasebe sisteminin özellikleri; gerçek işlemlerin kaydedilmesi, tüm işlemlerin kaydedilmesi, işlemlerin uygun şekilde sınıflandırılması, işlemlerin uygun şekilde değerlendirilmesi ve işlemlerin zamanında kaydedilmesidir. Bu işlemleri yapmak için detaylı bir hesap planı, muhasebe yönetmeliği ve standartlar belirlenmiş olmalı, bütçeler ve yönergeler düzenlenmelidir.

3-) Yeterli Sayı ve Nitelikte Personel : İç kontrol sisteminin işlemesi direkt olarak insana bağlıdır. Personelin yeterli olabilmesi için sahip olması gereken özellikler şunlardır:
1-) İşe alma, başarı değerlemesi, ücret ve terfiler belirli bir sisteme bağlanmalıdır.
2-) Çalışanlar sürekli eğitilmelidir. Eğitim politikası ise, işbaşında dönüşümlü çalışma ilkesine dayanmalıdır.
3-) Personele yıllık izinleri mutlaka kullandırılmalıdır.

4-) İç Denetim : Yönetimin koyduğu kurallar çerçevesinde denetim yapan bir iç denetim birimi olmalıdır. Burada görev yapan iç denetçi mesleki eğitim ve deneyime sahip olmalı, bağımsız davranabilmeli ve mesleki özen ve titizliği gösterebilmelidir.

Bir başka açıdan iç kontrol sisteminin unsurları :

1-) Kontrol çevresi veya ortamı
a-) Yönetim felsefesi
b-) Örgütsel yapı

- Yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmelidir.
  Mümkün ve pratik olduğu sürece işbölümü yapılmalıdır.
  - Yürütme, kayıt ve varlıkları koruma fonksiyonu birbirinden ayrı olmalıdır.
    Herhangi bir faaliyetin başlangıcından sonuna kadar bütün safhaları tek bir kişi tarafından gerçekleştirilmemelidir.

c-) Yönetim kontrol yöntemleri

- Plan, program yapılmalı
  Standartlar tespit edilmeli
  Bütçeler oluşturulmalı
  İş yönergeleri hazırlanmalı

d-) İç denetim

e-) Personel politikaları ve uygulamaları

- Başarı değerlemesi, ücret ve terfilerin belirlenmelidir
  Çalışanlar sürekli eğitime tabi tutulmalıdır.

f-) Çeşitli dış etkiler

2-) Muhasebe sistemi

a-) Gerçek işlemlerin kaydedilmesi

b-) Tüm işlemlerin kaydedilmesi

c-) İşlemlerin uygun şekilde sınıflandırılması

d-) İşlemlerin uygun şekilde değerlendirilmesi

e-) İşlemlerin zamanında kaydedilmesi

3-) Kontrol prosedürleri :

İşletme amaçlarına ulaşmayı sağlamak için, yönetimin işletme kontrol çevresine eklediği usul ve yöntemlerdir.

a-) İşlemlerin, yönetimin devrettiği yetkilere uygun olarak yapılması

b-) Yeterli düzeyde işbölümü yapılması

c-) Varlıkların kullanılması ve kayıtlara erişim yetkisinin sınırlandırılması

d-) Sorumluluk kayıtlarının mevcut varlıklarla karşılaştırılması

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ :

İç kontrol sisteminin değerlenme nedenleri :

1-) İç kontrol sisteminin güvenilirliğini araştırmak

2-) Denetim çalışmasını planlamak

3-) Yönetime önerilerde bulunmak

İç Kontrol Sisteminin Değerleme Aşamaları :

1-) Sistemin Tanımlanması : Denetçi sistem işleyişinin mutat incelemeler sonunda mali tablolar hakkında genel bir fikir verebilecek nitelikte olup olmadığını anlamak ve iç kontrolün zayıf ve kuvvetli olduğu yönleri tespit etmek için, sistemi tanımaya çalışır. Sistemle ilgili bilgi toplamada kullanılan 3 yöntem vardır.

Bu yöntemler:

a-) Not alma Yöntemi : İşletmede çalışan kişilerle yapılan görüşme esnasında not almak. Edinilen bilginin nereden ve kimden alındığını yazılı hale getirmek.

b-) Anket Yöntemi : 40-50 soruluk genel bir anketin çalışanlarca doldurulması.

c-) Akış Şemaları : Herhangi bir olayı ele alıp, başından sonuna kadar olan aşamaları şekil üzerinde çizmek.

2-) Sistemin Ön Değerlemesi : Ön değerleme ile denetçi, edindiği bilgiler ışığında denetimin planlamasını yapar. Denetimde yoğunluk vereceği alanları tespit eder.

3-) Sistemin Güvenilirliğini Araştırmak : Denetçi uyguladığı testlerle iç kontrol sisteminin uygulamadaki etkinliğini ölçer. Sistemin etkin çalışıp çalışmadığına karar verdikten sonra, sistemin ön değerlemesi ile bir farklılık meydana gelmişse denetim planlamasında değişiklik ve düzenleme yapar.

8-) DENETİM KANITLARI VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ :

Denetçinin incelediği bir konu hakkında edindiği kanaatinin dayanağı toplamış olduğu delillerdir. Muhasebe denetiminde delil, denetçinin bir kanaata ulaşmak için kullandığı belge, işlem ve bilgidir. Denetçi yeterli ve kaliteli delil toplar. Delil türleri şunlardır:

1-) İç kontrol sistemi etkinlik testleri
2-) Fiziki varlıklar
3-) Doğrulamalar
4-) Belgeler
5-) Muhasebe defter ve kayıtları
6-) Yeniden hesaplamalar
7-) İşletme personelinin yazılı ve sözlü beyanları
8-) Karşılaştırma ve oranlar

DENETİM YÖNTEMLERİ :

Denetim yöntemleri, denetim çalışmasının kapsamını, şekil ve içeriğini ve inceleme yönünü belirler. Denetim yöntemi denetim tekniğinden daha geniş kapsamlıdır. Denetim tekniği, yöntemin belirlediği kapsam içinde nasıl delil toplanacağını belirler. Denetim yöntemleri dörde ayrılır :

1-) Kapsam yönünden denetim yöntemleri
2-) Şekil ve içerik yönünden denetim yöntemleri
3-) İnceleme yönü bakımından denetim yöntemleri
4-) Kaynak bilgi ve belge yönünden denetim yöntemleri

1-) Kapsam Yönünden Denetim Yöntemleri :

a-) Ön denetim yöntemi : Denetçinin işletme faaliyetleri hakkında genel bir kanaat edinmek amacıyla detay işlemlere girmeden yaptığı denetim yöntemidir.

b-) Örnekleme denetim yöntemi : Ana kütleyi oluşturan az sayıda birimin incelenmesi sonucunda ana kütleye ilişkin bir görüş oluşturulmasına örnekleme yöntemi denir.

c-) Aralıksız (sürekli) denetim yöntemi : Kümeyi oluşturan tüm birimlerin tek tek incelenmesi yöntemidir.

2-) Şekil ve İçerik Yönünden Denetim Yöntemleri :

a-) Şekli denetim veya uygunluk denetimi: Her muhasebe kaydının belgeye dayanıp dayanmadığına bakılır. Şekil açısından belge ve kayıtlar incelenir.

b-) Maddi denetim veya doğruluk denetimi: Belgelerdeki olayların özü ile ilgilenilir. Belgelerdeki olayın özü ve niteliğinin işle ilgili olup olmadığı incelenir.

3-) İnceleme Yönü Bakımından Denetim Yöntemleri :

a-) İleriye doğru denetim yöntemi : Belge, defter, mali tablo sıralaması ile inceleme.

b-) Geriye doğru denetim yöntemi : Mali tablo, defter, belge sıralaması ile inceleme. Denetçi, sondan başa doğru giden bu yöntemi seçmelidir.

4-) Kaynak Bilgi ve Belge Yönünden Denetim Yöntemleri :

a-) Doğrudan denetim yöntemi : Her bir muhasebe işleminin kendi bazında ayrı ayrı ve doğrudan doğruya incelenmesi yöntemidir.

b-) Dolaylı denetim yöntemi : Benzer veya aynı nitelikteki hesaplar veya birbiriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak bunlar arasında bir uygunluk araştırması yapan denetim yöntemidir. Bu yönteme ilişkisel denetim de denir.

DENETİM TEKNİKLERİ :

Denetçinin delil elde etmek için kullandığı her türlü araca denetim tekniği denir. Delillerin elde ediliş şekillerine denetim tekniği denir. Genel anlamda denetim tekniği denetimin yürütülmesi sırasında işlemlerin nasıl denetime tabi tutulacağını açıklar. Denetim yöntemleri ise, denetim tekniğinden daha geniş kapsamlı olarak bu denetim tekniklerinin hangi yöntem içerinde uygulanacağını belirlemektedir.

Denetim tekniklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

1-) Sayım ve envanter incelemesi
2-) Belge incelemesi
3-) Gözlem
4-) Bilgi toplama
5-) Doğrulama (mutabakat)
a-) Pozitif doğrulama
b-) Negatif doğrulama
6-) Karşılaştırma ve aritmetik inceleme
a-) Karşılaştırma
b-) Aritmetik inceleme
7-) Analitik inceleme

1-) Envanter ve sayım incelemesi : Bu teknik fiili durum ile kayıtların karşılaştırılmasıdır. Sayım ve envanter incelemesinin 2 boyutu vardır.
a-) İşletmenin kayıtlarında görülen fiziki varlıkların gerçekten var oluşunun tespiti.
b-) Bu varlıkların işletmeye ait olup olmadığının tespiti.

2-) Belge incelemesi : Belgelerin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun araştırılmasıdır. Şekli ve içerik incelemesidir. İçerik maddi incelemedir. Şekil kayıtlara uygunluktur. Belgenin varlığı, gerçekliği ve doğruluğu incelenir. Belgelerin içeriğinin yapılan işle mütenasip olup olmadığına bakılır.

3-) Gözlem : Denetçinin süreçlere, işlemlere ve insanlara nezaret etmesidir.

4-) Bilgi toplama : İşletme kayıtları ve belgelerinde gerekli ve yeterli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması ve alınan bu bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir. Denetçi işletme dışından da bilgi toplayabilir.

5-) Doğrulama : İşletme kayıtlarında yer alan konuların üçüncü kişiler nezdindeki defter ve belgeler üzerinden araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır. Doğrulama 2 türlü yapılmaktadır:

a-) Pozitif doğrulama (Teyit): Bilgi istenen üçüncü kişiden her halükarda mektuba cevap vermesi istenir. Denetim riski yüksek olan konularda pozitif doğrulama yapılmalıdır.

b-) Negatif doğrulama (Teyit): Bilgi istenen üçüncü kişiden, sadece doğrulatmak istenen konu üzerinde mutabık değilse cevap vermesi istenir. Cevap gelmemesi durumunda incelenen konu doğru kabul edilir. Bu nedenle riski yüksektir.

Denetçi risksiz gördüğü konularda negatif doğrulama, riskli gördüğü konularda pozitif doğrulama tekniğini seçmelidir. Teyit mektubu denetçi tarafından yazılır, denetlenen işletme tarafından imzalanır ve denetçi tarafından postaya verilir. Cevapların denetçiye gelmesi istenir.

6-) Karşılaştırma ve aritmetik inceleme : Bu tekniğin iki boyutu vardır.

a-) Karşılaştırma : Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması ve her türlü tutar aktarımlarının kontrolüdür.

b-) Aritmetik inceleme : Kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemin doğruluğunun incelenmesidir. Bu teknik yeniden hesaplama demektir. Amortisman hesaplamalarının incelenmesi, yeniden değerleme, reeskont işlemleri, kıdem tazminatı karşılıklarının yeniden hesaplanması bunlara örnektir.

7-) Analitik inceleme : İşlem ve hesaplarda önemli sapmalar varsa bunların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı ve benzeri bakımlardan önceki yıl hesap ve işlemleri ile, bütçe verileri ile ve sektör ortalamaları ile oran ve trend analizi gibi istatistiksel yöntemler kullanılarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir. Analitik inceleme sonuçları kesin delil değildir. Bu delillerin mutlaka başka delillerle desteklenmesi gerekir.

9-) DENETİM RAPORU :

Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu çalışmaların kapsamını belirttiği ve denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında ulaşmış olduğu kanaatini açıkladığı yazılı bir belgedir. İşletmenin mali durumunun veya faaliyet sonuçlarının iyi veya kötü oluşu denetçiyi ilgilendirmez. Denetçi mali karakterli olayların gerçekliğini araştırıp, onların oldukları gibi ve muhasebe prensiplerine uygun bir şekilde kayda alındıklarını ve aynı şekilde de mali tablolara aktarıldığını inceleyip, sadece bu konudaki görüş ve bulgularını raporunda açıklamakla ilgilenir. Denetim raporu denetçinin fikirlerini başkalarına aktarmasına ve onların mali tablolara güven duymalarını sağlamasına yarar.

DENETİM RAPORUNUN BÖLÜMLERİ :

Denetim raporu çıkar gruplarıyla denetçi arasındaki iletişim aracıdır. Rapordaki fikirlerin yazan ve okuyan açısından aynı anlama gelecek şekilde işlenmesi gerekir. Raporun sade ve anlaşılır bir dille ve öz olarak yazılması gerekir. Denetim raporu dar ve geniş kapsamlı olmak üzere iki şekilde düzenlenir. Dar kapsamlı olan hissedarlar ile üçüncü kişiler için, geniş kapsamlı olan ise genellikle işletme yöneticileri için hazırlanır.

Denetim raporu genellikle üç bölüm şeklinde düzenlenir.

1-) Başlık (Genel bilgi) bölümü

2-) Kapsam bölümü

3-) Görüş bölümü

1-) Başlık (Genel Bilgi) Bölümü : Taraflara ilişkin genel bilgiler yer alır. Denetçi bu bölümde genel olarak, şirket ortaklarına veya yönetim kuruluna hitaben, işletmeye ait fikirlerini belirtir. Bunun amacı, denetlenen işletmeden tam bağımsız olarak hareket edildiğini belirtmektir.

2-) Kapsam Bölümü (Denetimin Kapsamı) : Kapsam bölümünde, incelenen mali tablolar ile ilgili denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapıldığı ifadesi yer alır. Raporun ikinci bölümünü oluşturan bu kısımda denetçi, incelemiş olduğu mali tabloları tek sıralar ve çok genel olarak denetim sırasında neler yaptığı konusunda bilgi verir.

Genelde birinci cümlede: *"...şirketinin ...tarihli bilanço ve gelir tablosu ile ... bu tarihlerde sona eren yıllara ait ...incelemiş bulunuyoruz."* ifadesi yer alır. İkinci cümle ise: *"İncelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmış ve ..."* şeklinde başlayıp, mesleki açıdan kaliteli ve geçerli bir denetlemenin yapıldığını ifade eder. Kapsam bölümünün üçüncü cümlesi, *"muhasebe kayıtları ile ilgili olarak örnekleme yöntemleri ve koşullara göre gerekli gördüğümüz diğer denetim işlemleri uygulanmıştır."* şeklinde, denetçinin mali tablolar ve muhasebe kayıtları ile ilgili yeterli sayıda kanıt toplayarak sadece belli kayıtların örnekleme yolu ile incelendiğini ifade eder. Görüldüğü gibi kapsam bölümünde, rapordan anlayacak mesleki bilgiye sahip kimselerin anlayacağı şekilde genel bilgi verilir.

3-) Görüş Bölümü : Bu bölümde denetçinin işletmenin mali tabloları hakkında ulaşmış olduğu kanaat bildirilir. Bu bölüme denetim standartlarına uygun bir biçimde görüş bildirme veya yargı bölümü adı verilir. Denetçi incelediği işletmenin mali tablolarına ilişkin yargılarını bu bölümde verir. Görüş bölümü çok önemli olmakla birlikte tek bir cümleden oluşmaktadır. Bu cümle; "Görüşümüze göre yukarıda belirtilen mali tablolar işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmaktadır." şeklindedir. Ayrıca bu işin uzman kişilerce

yapıldığı ifade edilir. Görüş bölümünde devamlılık ve karşılaştırma temeline göre tablolar arasında karşılaştırma yapıldığı ve dönemler arasında süreklilik olduğu ifade edilir. Açık ve dürüst olduklarını belirten bir ifade ile rapor sona erer.
Denetim raporunda ayrıca denetim raporunun tarihi ve denetçinin imzası bölümleri yer alır. Denetim raporunun bittiği tarih çok önemlidir. Çünkü denetim, mali tabloların hazırlandığı tarihten sonra gelişen olaylar açısından önemlilik arz eder. Denetçinin imzası ise, denetim firmasının sorumlu yöneticileri ve uzman kişilerince incelemenin yapıldığını ve her türlü sorumluluğun alındığını ifade eder.

DENETİM GÖRÜŞÜ :

Denetim faaliyeti sonucunda edinilen kanaat 4 şekilde açıklanmaktadır.
1-) Olumlu görüş,
2-) Olumsuz görüş,
3-) Şartlı görüş,
4-) Görüş bildirmeme

Olumlu görüş, denetçinin denetim standartlarına ve genel kabul muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış bilgi, belge ve mali tablolar hakkındaki uygunluk kanaatidir. Bununla ilgili uygunluğu belirten raporlara, özet, standart veya kısa şekilli rapor denir. Uzun şekilli raporlar genellikle özel denetimden sonra düzenlenen ve bir standardı olmayan raporlardır.
Bir bütün olarak mali tabloların, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını açık ve dürüst olarak yansıtmaması durumunda olumsuz görüş bildirilir. Bu durumda denetim raporunda, kapsam bölümü ile görüş bölümü arasına bir açıklama bölümü ilave edilir. Bu açıklama bölümünde olumlu görüşten sapmaya neden olan hususlar belirtilir.
Denetçi, işletmenin mali tablolarında bulduğu önemsiz uygunsuzlukları şartlı görüş belirterek açıklama bölümünde bildirir.
Denetçi görüş bildirmekten kaçınıyorsa bu durumu raporun açıklama bölümünde kesin olarak ifade eder. Mali tablolar hakkında tereddütleri varsa bunlara yer verir. Görüş bildirmeme ile olumsuz görüş bildirme farklı şeylerdir.

10-) KANITLARIN BELGELENMESİ VE ÇALIŞMA KAĞITLARI :

Kanıtların belgelenmesi çalışma kağıtlarıyla yapılır. Çalışma kağıtları; denetçinin izlediği denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren yazılı kağıtlardır.

Çalışma Kağıtlarının Yararları :

1-) Denetim raporunun hazırlanmasına esas teşkil etmek. (Çalışma kağıtlarının asıl amacı budur.)
2-) İç kontrol sisteminin değerlemesine yardımcı olmak.
3-) Denetim çalışmasının yürütülmesine yardımcı olmak.
4-) Savunma aracı olması.
5-) Çeşitli konularda bilgi kaynağı olmak.
6-) Gelecekteki denetim çalışmalarına yardımcı olmak

Denetim Kağıtlarının Türleri :

1-) Denetim programı iç kontrol anketi ve akış şemaları.
2-) Denetim raporu ve mali tabloların taslakları.
3-) Denetim mizanları.
4-) Düzeltme kayıtları ile ilgili çalışma kağıtları. (Bu çok önemli)
5-) Listeler, analizler ve hesaplamalarla ilgili çalışma kağıtları
6-) Tutanaklar, sözleşmeler ve diğer belgelerin suretleri ve özetleri.
7-) Denetlenen işletmenin yazılı beyanları.

Çalışma Kağıtlarının Hazırlanması ile İlgili İlkeler :

1-) Her çalışma kağıdının üst kısmında denetlenen işletmenin adı, ilgili dönem veya tarih, çalışma kağıdının adı, hazırlayan denetçinin adı ve hazırlanış tarihi.
2-) İyi bir dosyalama için çalışma kağıtları uygun bir düzende endekslenmelidir.
3-) Tamamlanmış çalışma kağıtları yapılan denetim işini açıkça göstermelidir.
4-) Her çalışma kağıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi bulunmalıdır.
5-) Ulaşılan sonuç çalışma kağıtlarının altında öz ve açık olarak bulunmalıdır.

Çalışma Dosyası :

Çalışma kağıtlarının yer aldığı dosyaya Çalışma Dosyası denir. Çalışma kağıtlarının dosyalanması, daimi dosyalama ve cari dosyalama şeklinde 2 şekilde yapılır. Daimi dosyalarda denetçi için gelecekte de yararlı olacak çalışma kağıtları dosyalanır. Cari dosyalar ise, denetçinin belli bir dönemde yapmış olduğu incelemeler sırasında düzenlediği dokümanları kapsar.

3568 sayılı kanuna göre Çalışma Dosyası; Çalışma kağıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait sözleşmelerin, talimatların ve yönetim karar suretleri gibi meslek mensubunun denetlenen kurum ve kuruluştan ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan denetim dosyasıdır.

11-) ÖRNEKLEME :

Bir ana kütleden tesadüfi olarak seçilmiş, az sayıda birimden oluşan bir örneği inceleyerek elde edilen sonuçların bütün ana kütleye genelleştirilmesine Örnekleme denir. İşlemlerin tamamının denetlenmesi zaman alıcı ve maliyetinin yüksek oluşu nedeniyle örnekleme yoluna gidilmektedir. Örnekleme 2 türlüdür:
1-) İradi örnekleme
2-) Tesadüfi (istatistiksel) örnekleme

1-) İradi Örnekleme : Ana kütleden seçilip incelenecek birimlerin, denetçinin kendi karar ve arzusuna göre seçilip incelenmesi yöntemine denir. Bu yöntemde örnek yöntemi için genel kabul görmüş yüzdeler, tablolar ve kurallar mevcut değildir. Yalnız bu, seçimin keyfi olarak yapılacağı anlamına gelmez. Örneğe girecek birimlerin seçiminde ve örnek sonuçlarından ana kütle hakkında sonuç çıkarmada denetçi karşılaştırma ve deyimini kullanmak zorundadır.

2-) Tesadüfi Örnekleme : Ana kütleden seçilip incelenecek birimlerin, objektif olarak ve her gruptan örneğe yer vermek amacıyla tesadüfi olarak seçilmesine Tesadüfi Örnekleme denir. Bu yöntem iradi örnekleme yöntemine göre daha avantajlıdır.

İstatistiksel örneklemenin üstünlükleri :

1-) Objektif ve savunulabilir sonuçlar elde edilir.
2-) Örnek büyüklüğü ekonomik ve etkin bir biçimde önceden tespit edilir.
3-) Örnekleme hatası tahmin edilebilir.
4-) Maliyet ve zaman tasarrufu sağlar.
5-)Örnekleme farklı denetçiler tarafından yapılmış olsa bile, örnekleme sonuçları birleştirilebilir ve birlikte değerlendirilebilir.
6-) Test sonuçları objektif olarak değerlendirilebilir.
7-) Büyük yığınların incelenmesinde tarama yönteminden daha doğru sonuç çıkarmaya imkan sağlar.

İstatistiksel Örnek Seçme Teknikleri :

1-) Basit istatistiksel örnek seçimi
2-) Sistematik istatistiksel örnek seçimi
3-) Zümrelere göre istatistiksel örnek seçimi
4-) Kümelere göre istatistiksel örnek seçimi

1-) Basit Tesadüfi Örnekleme : Seçilen örneğin kullanılabilirliği, onun ana kütlenin özellikleri yansıtmasına bağlıdır. Bu durumu da ancak basit tesadüfi örnekleme sağlar. Bunun için ana kütleyi oluşturan kayıtların her birine seçilebilme şansı verilmelidir. Çeşitli sayı ve harf çizelgeleri ile teste girecek her kayda bir numara verilerek kura ile örnek seçilen kaydın numarası belirlenir.

2-) Sistematik Seçim : Sistematik seçim, örnek grubuna girecek birimlerin numaraları arasındaki aralığın sabit tutularak yapıldığı seçimdir. Bu yöntemde ilk birimin seçiminde basit seçim tekniği uygulanır.

3-) Zümrelere Göre Seçim : İncelenecek birimler özelliklerine göre gruplar halinde toplanır. Bu zümrelerin nasıl denetleneceği belirlenir. Bu zümrelerin içinden örnekleme yapılacaksa basit veya sistematik seçime göre örnek seçilir. Bu teknikle denetim etkinliği arttırılmaktadır.

4-) Kümelere Göre Seçim : Örnek grubunu oluşturacak birimler zaman ve mekan faktörüne göre kümelere ayrılır. Bu kümelerin nasıl denetleneceği belirlenir. Bu kümelerin içinden basit veya sistematik seçime göre küme seçilerek incelenir. Maliyetin düşürülmeye çalışıldığı durumlarda bu yöntem kullanılır.

Sınavınızda başarılar dilerim
Eymen GÜREL

EKLER

EK 1

OLUMLU GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

.... A.Ş.'nin......... HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

...........A.Ş.'nin......../......./20.... tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standardlarına uyun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

Görüşümüze göre, söz konusu mali tablolar........A.Ş.'nin......./......./20.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası

EK : 2

OLUMSUZ GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

.... A.Ş.'nin .... HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

..... A.Ş.'nin ...../...../20.... tarih itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

....
....

Görüşümüze göre, yukarıda belirtilen gerekçelerle, sözkonusu mali tablolar bütünüyle, ... A.Ş.'nin .../.../20.. tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmamaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası

NOT: Birinci paragraftaki parantez
içi ifade, çalışma alanını
sınırlayan herhangi bir hususun
var olması durumunda kullanılır.

EK : 3

ŞARTLI GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

...... A.Ş.'nin ...... HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

...... A.Ş.'nin ....../....../20.... tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarını kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

...... A.Ş.'nin .... Şubesi, .../...../20.... tarihinde fiili stok sayılı yapmamıştır. Bu nedenle fiili miktarlar ile kaydi miktarların karşılaştırılması mümkün olamamıştır. Sözkonusu stok tutarı ..../..../20.... tarihli bilançodaki toplam .... TL'lık stokların ....TL'lık bölümünü oluşturmaktadır.

Görüşümüze göre, sözkonusu mali tablolar, stoklara ilişkin fiili sayımın yapmaması nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında ....../A.Ş.'nin .../.../20.. tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası

NOT: Yukarıdaki rapor formunda, stok sayımına ilişkin eksiksiz örnek olarak verilmiştir. Birinci paragraftaki parantez içi ifade, çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun varolması durumunda kullanılır.

EK : 4

GÖRÜŞ BİLDİRMEME HALİNDE RAPOR FORMU

........A.Ş.'nin ....HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

........A.Ş.'nin ...../...../20.... tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına göre yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe ve kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

......./...../20.... tarihinde, Şirkette çıkan bir yangında muhasebe kayıtlarının büyük bir bölümü yanmıştır. Bu nedenle denetim sürecine ilişkin bazı prosedürler uygulanamamış ve gerekli olan bilgi ve belgeler elde edilememiştir.

Yukarıda belirtilen gerekçelerle, sözkonusu mali tabloların, ...A.Ş.'nin ....../...../20.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı hakkında görüş bildirememekteyiz. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası

NOT: Yukarıdaki rapor formunda, yer alan yangın olayı örnek olarak verilmiştir. Birinci paragraftaki parantez içi ifade, çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun varolması durumunda kullanılır.

EK 5

Olumsuz Mutabakat Mektubu'nda denetlenen müşterinin müşterisine bakiye bildirilir ve bu bakiyede mutabık olunuyor ise, yanıt vermemesi istenir. Yani yanıt beklenmez. Bu mektuba birde müşterinin hesap özeti eklenerek gönderilir ise ve müşterinin kayıtlarında yanlışlık varsa bunun kendileri tarafından düzeltilmesi imkan dahiline girer.

Olumlu Mutabakat Mektubu'nda denetlenen müşterinin müşterisine bakiye bildirilir ve mutlaka bu mektuba yanıt vermesi istenir. Bakiyede mutabık olunsa da olunmasa da yanıt istenir. Hatta varsa hesap ekstrasının teyit mektubuna eklenmesi istenir.

Bakiyesiz (Boş) Mutabakat Mektubu'nda denetlenen müşterinin müşterisine bakiye bildirilmemekte, kendisinin bakiyeyi bildirmesi istenmektedir. Bakiyesiz mutabakat mektubuna bir örnek Tablo'da verilmektedir.

Tablo 3 Bakiyesiz Mutabakat Mektubu Örneği;

Ankara, 15.03.2006

Sayın
ÖRNEK MÜŞTERİ A.Ş
Genel Müdürlüğüne,
(Muhasebe Müdürlüğüne)

Şirketimizin hesapları aşağıda ad ve adresi gösterilen Denetim Şirketi tarafından bağımsız denetim kapsamında denetlenmektedir.

Şirketinizin şirketimize olan borcunu/alacağını, varsa hesap özetinden bir örnekle birlikte yine bu gösterilen adrese bildirmenizi rica ederiz.

DENETLENEN A.Ş
Cihan Demirbaş   Durdu Sözdenanlar

HESAP BAKİYESİNİN BİLDİRİLECEĞİ
DENETİM ŞİRKETİ VE ADRESİ:

ÖRNEK Denetim, Danışmanlık Y.M.M A.Ş
Erdek Bulvarı, 2 nci Cadde, 15/7